

Účinná ľútosť ako neobmedzená daňová amnestia?

Effective Regret as an Unrestricted Tax Amnesty?

Veronika Nováková*

Abstrakt

Daňové príjmy sú jedným z dôležitých finančných prostriedkov, prostredníctvom ktorých sú zabezpečované verejné potreby občanov/obyvateľov štátu. Na to, aby tieto príjmy mohli plynúť do príslušných rozpočtov je nevyhnutné, aby vznikajúce vzťahy medzi štátom a daňovým subjektom, boli náležite upravené v príslušnej právnej norme. Tieto daňovoprávne vzťahy sú natoľko dôležité pre štát, že zákonodarca počíta s možnosťou dodatočného splnenia daňovej povinnosti namiesto samotného potrestania. Cieľom tohto príspevku je podrobná sumarizácia a vývoj inštitútu účinnej ľútosti všeobecne v oblasti daňového práva, pričom sa zohľadňuje konanie daňového subjektu v rámci Daňového poriadku, ako aj samotný inštitút trestného práva – účinná ľútosť. Ďalej príspevok analyzuje i dôležité skutočnosti prostredníctvom judikátov súdov, ktoré mali významný vplyv na neskoršiu novelizáciu tohto inštitútu, a zároveň komparáciou právnej úpravy účinnej ľútosti v Českej republike poukázal na dôležité odlišnosti, ktoré sú osožné pre ďalšie návrhy pre zlepšenie úpravy. Teda v konečnom dôsledku sa príspevok pokúša zodpovedať neľahkú otázku, či inštitút účinnej ľútosti možno z hľadiska aktuálnej úpravy považovať za neobmedzenú daňovú amnestiu.

Klíčová slova

Zodpovednosť; delikt; účinná ľútosť.

Abstract

Tax revenues are one of the most important means of financing the public needs of citizens / residents of the state. In order for this revenue to flow into the relevant budgets, it is essential that the emerging relationships between the state and the taxpayer are appropriately regulated in the relevant legal norm. These tax-related relationships are so important that the legislator considers the possibility of additionally fulfilling the tax liability as punishment itself. The purpose of this contribution is to provide a detailed summary and development of an effective regret institution in the field of tax law, taking into account all forms of tax evasion of the tax entity's conduct under the Tax Code, as well as the actual criminal justice institute – an effective regret. In addition, the contribution analyses important facts through court rulings that have had a significant impact on the later revision of this institute and, at the same time, the comparison of the law of effective regret in the Czech Republic points to important differences that are relevant to further proposals for improved regulation. Thus, in the end, the contribution attempts to answer the inconsequential question of whether an institute of effective regret can be regarded as an unrestricted tax amnesty in terms of the current adjustment.

Keywords

Responsibility; Delict; Effective Regret.

* Veronika Nováková, doktorandka, Fakulta verejnej správy, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovensko / PhD. student, Faculty of Public Administration, Pavol Jozef Šafárik University in Košice, Slovak Republic / E-mail: veronika.novakova@student.upjs.sk

Úvod

Keďže štát potrebuje financie na zabezpečenie dôležitých verejných potrieb, je nevyhnutné, aby legálne získal prostriedky na ich dosiahnutie. Práve jedným zo spôsobov získavania finančných prostriedkov je i ukládanie a výber daní, zakotvené v čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky, zákon č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Tento samotný inštitút pri vzniku určitej daňovej povinnosti, veľmi výrazne zasahuje do majetkových, resp. osobných práv fyzických osôb i právnických osôb, preto je nevyhnutné, aby úprava tohto inštitútu bola exaktná. Dovoľujeme si tvrdiť, že keďže ide o zásah do práv fyzických a právnických osôb na jednej strane, zároveň to znamená však pre štát nárok na túto peňažnú čiastku, a preto je i nevyhnutné zabezpečiť, aby takýto nárok bol plne vymožiteľný štátom. To v konečnom dôsledku znamená, že v prípade neplnenia povinnosti fyzických osôb a právnických osôb, ktorým vzniká daňová povinnosť, je nevyhnutné vyvodit' zodpovednosť za porušenie takejto povinnosti. Teda sa náležite potrestá páchatel' za neplnenie daňovej povinnosti, z hľadiska dôležitosti chráneného záujmu spoločnosti prostriedkami daňového práva, čo znamená, že sa dopustí správneho deliktu. Avšak ak ohrozil alebo porušil tak dôležitý záujem spoločnosti, že sa dopustil trestného činu, je potrebné plne využiť prostriedky trestného práva.

Hneď v úvode je potrebné však zdôrazniť, že v oblasti daňového práva nie je uplatniteľnosť predchádzajúceho odseku vždy tak jednoznačná. Pre zodpovednosť v daňovom práve sú typické najmä dve funkcie, ktoré tvoria akýsi nevyvážený vzťah, kde represívnu funkciu oslabuje fiškálna funkcia. Teda miera uplatnenia represívnej funkcie bude vyvažovaná ochranou fiškálneho záujmu verejných rozpočtov. To znamená, že zákonodarca dáva celý rad možností, ako zvrátiť konanie páchatel'a, aby ho napravil a náležite si plnil daňovú povinnosť.

Cieľom tohto príspevku je podrobná sumarizácia a vývoj inštitútu účinnej ľútosti všeobecne v oblasti daňového práva, pričom zohľadňuje protiprávne konanie daňového subjektu v rámci Daňového poriadku, ako aj samotný inštitút trestného práva – účinnú ľútosť. Ďalej príspevok analyzuje i dôležité skutočnosti prostredníctvom judikátov súdov, ktoré mali významný vplyv na neskoršiu novelizáciu tohto inštitútu, a zároveň komparáciou právnej úpravy účinnej ľútosti v Českej republike poukázať na dôležité odlišnosti, ktoré sú osožné pre ďalšie návrhy pre zlepšenie úpravy. Teda v konečnom dôsledku sa príspevok pokúša zodpovedať neľahkú otázku, či inštitút účinnej ľútosti možno z hľadiska aktuálnej úpravy považovať za neobmedzenú daňovú amnestiu.

1 Možnosti zániku trestnosti konania daňového subjektu

Ako sme už v úvode načrtli v daňovom práve dochádza k vyvažovaniu dvoch funkcií daňového práva, represívnej funkcie a fiškálnej funkcie. Práve toto vyvažovanie je možné vnímať i v rámci celého textu Daňového poriadku, zákona č. 563/2009 Z. z.

o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov. Zväčša však možno vnímať skôr potlačenie represívnej funkcie nad fiskálnou. Toto potlačenie represívnej funkcie pred fiskálnou naznačuje samotný obsah Daňového poriadku a jej nasledujúce inštitúty. Na druhej strane však je potrebné zdôrazniť, že štát dáva daňovému subjektu možnosť, aby ak niečo neurobil riadne (§ 17 Daňového poriadku) alebo niečo zmeškal (§ 29a Daňového poriadku), mohol si dosiahnuť i napriek nedostatkom, ochranu svojich práv. V niektorých prípadoch hoci samotné znenie príspevku vykazuje dojem, že štát len chce zabezpečiť dostatok výnosov z daní, sa nevylučuje uplatnenie obidvoch funkcií naraz. Ide len o zvýraznenie existencie ospravedlniteľných prekážok daňového subjektu, aby v konečnom dôsledku došlo k riadnemu splneniu povinností.

§ 17 ods. 1 upravuje výzvu na odstránenie nedostatkov daňového priznania, „*ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného daňového priznania alebo jeho príloh (ďalej len „nedostatky daňového priznania“), výzve daňový subjekt na ich odstránenie.*“

§ 29 ods. 1a 2 zmeškanie lehoty v dikcii: „*Správca dane zo závažných dôvodov odpustí zmeškanie lehoty, ak o to daňový subjekt požiadá najneskôr do 30 dní odo dňa, keď odpadli dôvody zmeškania, a ak v tej istej lehote urobí zmeškaný úkon. Zmeškanie už predĺženej lehoty nemožno odpustiť. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť, ak uplynul od posledného dňa pôvodnej lehoty jeden rok.*“

Určitou špecifickou činnosťou je určenie dane podľa pomôcok § 48 ods. 1, a to najmä v prípade, „*ak daňový subjekt nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.*“ Hoci z uvedeného odseku sa môže zdať, že dochádza k nadradeniu fiskálnej funkcie nad represívnu, v danom prípade sa uplatnia obe naraz. Správca dane vyrubí daň za daňový subjekt, čo môže navodzovať dojem dominancie fiskálnych záujmov štátu, na druhej strane však zároveň správca dane uloží daňovému subjektu pokutu podľa § 154 ods.1 písm. a) v spojení s § 155 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku. Daňový poriadok v ods.5 však zdôrazňuje, že pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Výsledkom tohto procesu je protokol, ku ktorému sa má možnosť daňový subjekt vyjadriť, a to najmä k tomu, či bol dodržaný zákonný postup, resp. či boli uplatnené zvýhodnenia pre daňový subjekt. Ďalším inštitútom je i záložné právo, ktoré slúži k zabezpečeniu daňového nedoplatku rozhodnutím správcu dane, pričom samotný postup je upravený v § 81 a nasl. Daňového poriadku.

V neposlednom rade je potrebné spomenúť aj § 154 ods. 2 Daňového poriadku, ktorý do určitej miery nepriamo upravuje deliktuálnu zodpovednosť, prostredníctvom vymedzenia podmienok, za ktorých je možné zbaviť sa zodpovednosti za porušenie povinnosti, ak sa preukáže, že zo závažných zdravotných dôvodov alebo v dôsledku iných

okolností hodných osobitného zreteľa, ktoré fyzická osoba-nepodnikateľ nemohla ovplyvniť svojím konaním. Avšak ak odpadnú dôvody, na základe ktorých sa daňový subjekt zbavil tejto zodpovednosti, je nevyhnutné, aby dodatočne svoje povinnosti splnil. Teda do určitej miery i Daňový poriadok pripúšťa možnosti liberácie. Vernarský však poukazuje na skutočnosť, že tieto liberačné dôvody sú v rozpore s Odporúčaním Výboru ministrov Rady Európy (2007)⁷ o dobrej správe a právo na spravodlivý proces z 20. júna 2007, najmä s princípom rovnosti ako princípom dobrej správy, pretože dochádza tu k nerovnakému zaobchádzaniu k fyzickej osobe-nepodnikateľovi, fyzickej osobe-podnikateľovi a právnickej osobe. Teda zastávame názor, že zákonodarca by mal buď toto ustanovenie vymazať alebo definovať ospravedlniteľné dôvody i pre fyzickú osobu- podnikateľa, či právnickú osobu.¹

Toto oslabenie je možné vnímať aj v zmysle § 155 ods. 7 Daňového poriadku, ak daňový subjekt v riadnom daňovom priznaní si neoprávnene znížil daňovú povinnosť, avšak dodatočne podá opravené daňové priznanie, ešte predtým než sú prostriedky vyplatené z verejných rozpočtov, správca dane mu sankciu neuλοží. Keďže dodatočným podaním daňového priznania znížil svoje nároky voči verejným rozpočtom, represívny charakter zodpovednosti v daňovom práve sa neuplatní, pretože „vyhrala“ fiškálna funkcia, aj za cenu nesplnenia povinnosti daňového subjektu, včas podať úplné a pravdivé daňové priznanie.²

Ďalšie vyvažovanie fiškálnej funkcie nad represívnu možno vnímať z hľadiska už samotného následku porušenia povinnosti, kedy daňovému subjektu môže byť uložená pokuta alebo úrok z omeškania. Daňový poriadok tieto dva inštitúty veľmi podrobne vymedzuje, pričom pripúšťa aj za taxatívne stanovených podmienok úľavy zo sankcie, čo možno považovať za opätovné potvrdenie nadriadenosti fiškálnej funkcie nad represívnu, teda uprednostnenie dodatočného plnenia daňovej povinnosti, pred uložením sankcie.

Daňový poriadok ďalej určuje, kedy správca dane neuλοží pokutu, čím zákonodarca určuje hranicu rentability ukladania pokút, kedy správcovi dane určuje hranicu nepresiahnutia 5 €, pričom osobitne pamätá na obec ako správcu dane, kde hranica rentability vymáhania dodatočného plnenia povinností musí presiahnuť 3 eurá.

2 Úľava zo sankcie alebo odpustenie sankcie

Daňový poriadok upravuje aj možnosť úľavy zo sankcie alebo odpustenie sankcie za explicitne stanovených podmienok. Práve táto časť, sa môže na prvý pohľad vzdať, že s problematikou príspevku nesúvisí, avšak chceme poukázať na to, že v rámci

¹ VERNARSKÝ, Martin. Funkcie zodpovednosti za porušenie povinností podľa daňového poriadku. In: *Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie 12. novembra 2013, Trestnoprávna a administratívnoprávna zodpovednosť*. Trnava: Právnická fakulta Trnavskej univerzity v Trnave, Katedra správneho práva, práva životného prostredia a finančného práva, 2014, s. 288.

² Ibid.

vyvažovania fiskálnej a represívnej funkcie vstupujú i iné parciálne funkcie, ktoré do určitej miery v konečnom dôsledku ovplyvňujú toto vyvažovanie. Nižšie spomínané dôvody úľavy zo sankcie alebo odpustenie sankcie vykazujú do značnej miery znaky solidarity správcu dane s daňovým subjektom, resp. na neho odkázaných osôb. Logicky však z toho vyplýva, že správca dane by mal radšej znížiť alebo odpustiť sankciu, ako svojho potenciálneho budúceho „daňovníka“ touto pokutou zlikvidovať alebo ohroziť jeho výživu alebo osôb na neho odkázaných. Teda pokiaľ by správca dane neuľavil alebo neupustil od represie znamenalo by to, že sa v budúcom období fiskálna funkcia na tieto daňové subjekty už nemôže uplatniť.

V závislosti od výšky sankcie udeľuje úľavu zo sankcie alebo odpustenie sankcie iný správca dane, z hľadiska prehl'adnosti, uvádzame nasledujúcu tabuľku:

Správca dane oprávnený na úľavu/odpustenie	Výška uloženej sankcie
Ministerstvo financií SR	Fyzická osoba, ak presiahne sumu vyššiu ako 160 000 €
	Právnická osoba, ak presiahne sumu vyššiu ako 1 660 600 €
Finančné riaditeľstvo	Fyzická osoba, ak nepresiahne sumu 160 000 €
	Právnická osoba, ak nepresiahne sumu 1 660 600 €
Daňové úrady a Colné úrady	Fyzická osoba, ak nepresiahne sumu 32 000 €
	Právnická osoba, ak nepresiahne sumu 332 000 €
Obec	bez limitu

Zdroj: vlastné spracovanie podľa § 157 Daňového poriadku

Dôvody úľavy zo sankcie alebo odpustenie sankcie uvedené v žiadosti daňového subjektu, o ktorej rozhodne príslušný správca dane podľa § 157 Daňového poriadku sú nasledovné:

- ak daňový subjekt preukáže, že by zaplatením sankcie bola vážne ohrozená výživa daňového subjektu alebo osôb odkázaných na jeho výživu,
- ak právnická osoba, preukáže, že by zaplatenie sankcie viedlo k ukončeniu jeho činnosti a výnos z jeho likvidácie by bol pravdepodobne nižší než vyrubená sankcia,
- ak fyzická osoba-podnikateľ preukáže, že by zaplatenie sankcie viedlo k ukončeniu jeho činnosti,
- ak daňový subjekt nesprávne vykázal daňovú povinnosť, alebo nesplnil povinnosť v lehote ustanovenej podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov z dôvodu nesprávneho uplatňovania právneho predpisu.

Bezpodmienečnou podmienkou na to, aby mohla byť daňovému subjektu uložená úľava, je preukázanie zaplatenia dane, pre ktorú mu bola sankcia vyrubená.

Na žiadosť daňového subjektu môže byť po preskúmaní príslušným správcom dane a zohľadnení osobitných predpisov vydané:

- rozhodnutie, v prípade, že príslušný správca dane povolil úľavu zo sankcie alebo odpustenie sankcie, pričom nie je možné podať riadny opravný prostriedok;
- oznámenie, v prípade nevyhovenia žiadosti daňového subjektu.

Neposlednom rade skutočnosťou, na ktorú je potrebné poukázať, je aj dvojaký meter v právomociach správcu dane ukladať sankcie za porušenie povinností. Obec ako správca dane je oprávnená ukladať za daňové delikty rádovo nižšie pokuty ako správca dane – orgán štátnej správy. Ani dôvodová správa k Daňovému poriadku nevysvetľuje dôvod nižších pokút. Nie je jasné, čo tým zákonodarca chcel dosiahnuť. Vysvetlením by možno mohol byť nižší výnos z daní v obci, resp. celkové príjmy do obecného rozpočtu. V opačnom prípade by došlo k podceneniu ochrany daňových príjmov obcí, ako aj ich fiskálnych záujmov prisúdením nižšej miery závažnosti porušeniu povinností daňového subjektu na úrovni obecnej samosprávy. Možno súhlasiť s názorom, že súčasná úprava bez právneho zdôvodnenia nie je akceptovateľná.³

3 Zánik trestnosti páchatel'a

Tak ako pri daňovoprávnej zodpovednosti dochádzalo k vzájomnému vyvažovaniu represívnej funkcie a fiškálnej funkcie, tak aj pri trestnoprávnej zodpovednosti štát uprednostňuje splnenie povinnosti pred trestným daňovým postihom aj prostredníctvom právneho inštitútu účinnej ľútosti.

Dôvodmi zániku trestnosti sú podľa Trestného zákona (300/2005 Z. z.):

- a) Zmena zákona (§ 84),
- b) Účinná ľútosť (§ 85 a § 86),
- c) Premlčanie trestného stíhania (§ 87 a § 88),
- d) Premlčanie trestného stíhania u mladistvých (§ 96).

Osobitne však medzi dôvody zániku trestnosti môžeme zaradiť aj smrť páchatel'a, ktorá sa síce v Trestnom zákone neuvádza, avšak Trestný poriadok, z. č. 301/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov, v § 9 ods. 1 písm. d) zakotvuje, že „*trestné stíhanie nemožno začať, a ak už bolo začaté, nemožno v ňom pokračovať a musí byť zastavené, proti tomu, kto zomrel alebo bol vyhlásený za mŕtveho*“. Rovnako ide aj o špeciálne dôvody zániku trestnosti pri vývojových štádiách úmyselných trestných činov, pokiaľ išlo o štádium prípravy na zločin (§ 13 ods. 3 TZ) alebo pokusu (§ 14 ods. 3).⁴

3 VERNARSKÝ, Martin. Funkcie zodpovednosti za porušenie povinností podľa daňového poriadku. In: *Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie 12. novembra 2013, Trestnopráva a administratívno-právna zodpovednosť*. Trnava: Právnická fakulta Trnavskej univerzity v Trnave, Katedra správneho práva, práva životného prostredia a finančného práva, 2014, s. 289.

4 IVOR, Jaroslav, Peter POLÁK a Jozef ZÁHORA. *Trestné právo hmotné I. Všeobecná časť*. Bratislava: Wolters Kluwer (Iura Edition), 2016, s. 338.

Zaujímavým prípadom je pre porovnanie, ak páchatel' spácha trestný čin, aj súd konštatuje vinu, ale v konečnom dôsledku dochádza k upusteniu od potrestania podľa § 40 Trestného zákona. Teda stáva sa z páchatel'a odsúdený v znení § 128 ods. 6 Trestného zákona, kedy „*odsúdeným sa na účely tohto zákona rozumie páchatel', ktorý bol právoplatným rozsudkom uznaný za vinného. To neplatí, ak je odsúdenie zahladené.*“ Pokiaľ dôjde k upusteniu od potrestania na páchatel'a sa podľa § 40 ods. 2 hľadá ako keby nebol odsúdený. Tu sa naskytuje otázka, prečo je potrebné v tomto prípade konštatovať vinu a v prípade účinnej ľútosti nie? Odpoveďou mi mohol slúžiť § 40 ods. 1, ktorý pripúšťa upustenie od potrestania len v prípade prečinu, ak ním nebola spôsobená smrť alebo ťažká ujma na zdraví. V prípade účinnej ľútosti môžeme skonštatovať, že nejde o konanie ktoré by bezprostredne mohlo ohroziť niekoho na živote alebo spôsobiť ťažkú ujmu na zdraví. A ďalší dôležitým argumentom je to, že páchatel' síce ľutuje svoje konanie, no nijako sa dobrovoľne nepričinil, aby zamedzil ohrozeniu alebo poškodeniu chráneného záujmu. V prípade špecifickom ustanovení o účinnej ľútosti nemohol splniť určujúce podmienky, lebo už sa dopustil prečinu, ktorý je nezvratiteľný.

Pre lepšie pochopenie rozdielov, je možné uviesť i § 40 ods. 1 a to dôvody, kedy je možné upustiť od potrestania páchatel'a prečinu, „*ak:*

- a) *páchatel' priznal spáchanie prečinu, jeho spáchanie ľutuje a prejavuje účinnú snahu po náprave a ak vzhľadom na povahu spáchaného prečinu a na doterajší život páchatel'a možno dôvodne očakávať, že už samotné prejednanie veci pred súdom postačí na jeho nápravu,*
- b) *prečin spáchala osoba z donútenia v priamej súvislosti s tým, že bol na nej spáchaný trestný čin obchodovania s ľuďmi podľa § 179, trestný čin sexuálneho zneužívania podľa § 201 až 202, alebo trestný čin výroby detskej pornografie podľa § 368,*
- c) *súd prijme záruku za nápravu páchatel'a a má za to, že vzhľadom na výchovný vplyv toho, kto záruku ponúkol, povahu spáchaného prečinu a osobu páchatel'a uloženie trestu nie je potrebné, alebo*
- d) *prečin spáchal v stave zmenšenej príčetnosti a súd má za to, že ochranné liečenie, ktoré mu zároveň ukladá, zabezpečí ochranu spoločnosti a nápravu páchatel'a účinnejšie ako trest; to neplatí, ak si stav zmenšenej príčetnosti spôsobil vplyvom návykovej látky.*“

4 Historický exkurz úpravy účinnej ľútosti

Predchádzajúci Trestný zákon č. 14/1961 Zb. v znení neskorších predpisov, upravoval inštitút účinnej ľútosti v § 66, prostredníctvom taxatívneho výpočtu trestných činov, pri ktorých sa pripúšťalo použitie tohto inštitútu. Taxatívne bol uvedený i trestný čin § 148 skrátenej dane a poistného a § 148a neodvedenia dane a poistného. Pričom podmienky na splnenie účinnej ľútosti boli oveľa prísnejšie a to v zmysle, že „*trestnosť zaniká, ak páchatel' dobrovoľne škodlivý následok trestného činu zamedzil alebo napravil, alebo urobil o trestnom čine oznámenie v čase, keď škodlivému následku trestného činu mohlo byť ešte zabránené.*“ Pričom oznámenie bolo potrebné urobiť na príslušnom orgáne činnom v trestnom konaní, v prípade vojakov bola výnimka, pretože ten to mohol oznámiť veliteľovi alebo náčelníkovi. Osobitným

případom účinnej ľútosti, nachádzajúci sa v osobitnej časti trestného zákona, bol § 148ba, ktorý pripúšťa zánik trestnosti trestného činu § 148b nezaplatenie dane, ak splatná daň a jej príslušenstvo boli dodatočne zaplatené skôr, než sa otvorilo hlavné pojednávanie na súde. Teda dôležité bolo, aby páchatel' zamedzil, resp. zabránil vzniku škodlivého následku alebo dodatočne odstránil zmeny na chránenom záujme, kedy v podstate dochádzalo k obnoveniu pôvodného stavu. Čo v našom prípade znamená, že páchatel' zaplatil skrátenú daň. Predchádzajúci trestný zákon nepripúšťal možnosť, že by páchatel' nebol aktívny, práve naopak, vyžadoval aktívnu účasť páchatel'a. V prípade, že by bol škodlivý následok odstránený bez jeho pričinenia alebo prostredníctvom iných osôb alebo síl, neprichádzalo do úvahy použitie tohto ustanovenia. Avšak ak sa páchatel'ovi nepodarilo úspešne zamedziť alebo napraviť škodlivý následok, bolo možné v zmysle § 33 písm. h) Trestného zákona to vyhodnotiť ako poľahčujúcu okolnosť alebo v zmysle § 66 Trestného zákona ako dôvod zániku nebezpečnosti činu pre spoločnosť. Neodmysliteľnou podmienkou účinnej ľútosti bolo, aby páchatel' konal dobrovoľne, to znamená z vlastnej vôle, avšak ak páchatel'a k tomuto inštitútu viedla len domnienka, že trestný čin bol odhalený, alebo, že už začalo trestné konanie, tento prejav vôle nespĺňal kritéria dobrovoľnosti. Je potrebné dodať, že podľa neskoršieho Trestného zákona § 66 zanikali všetky trestné činy páchatel'a, ktoré boli v pomere subsidiarity k danému trestnému činu.

5 Súčasná úprava inštitútu účinnej ľútosti

Účinnú ľútosť je možné subsumovať pod Tretiu hlavu zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon (ďalej trestný zákon) v znení neskorších predpisov, s nadpisom Zánik trestnosti. Všeobecne pod týmto inštitútom je možné vnímať zákonom relevantné dôvody na to, aby páchatel'ovi zanikla trestnosť činu, ktorého sa dopustil. Trestnoprávna teória tieto dôvody zániku trestnosti označuje ako negatívne podmienky trestnej zodpovednosti, pretože aj napriek tomu, že páchatel' sa dopustil konania, ktorým ohrozil alebo porušil záujem chránený Trestným zákonom, nemusel znášať následky tohto konania. Teda ide o situáciu, kedy páchatel' už spáchal trestný čin, avšak skôr ako by sa o ňom právoplatne rozhodlo, nastanú dôvody v dikcii Trestného zákona, ktorého následkom je zánik práva štátu trestne stíhať a potrestať páchatel'a trestného činu. Teda tak ako spáchaním trestného činu vzniká trestnoprávny vzťah medzi páchatel'om a štátom, okamihom kedy nastanú dôvody zániku trestnosti, takýto trestnoprávny vzťah zaniká, čo znamená, že orgány činné v trestnom konaní nemôžu trestné stíhanie začať, ak už aj bolo začaté, tak nemožno v ňom pokračovať, čo má za následok zastavenie takéhoto konania. Teda na rozdiel od inštitútu okolností vylučujúcich protiprávnosť, trestnoprávny vzťah vznikol, ale pri skutočnostiach, ktoré majú za výsledok zánik trestnosti, zároveň aj zanikol. Pri inštitúte okolností vylučujúcich protiprávnosť, naopak trestnoprávny vzťah ani nevznikne.⁵

5 IVOR, Jaroslav, Peter POLÁK a Jozef ZÁHORA. *Trestné právo hmotné I. Všeobecná časť*. Bratislava: Wolters Kluwer (Iura Edition), 2016, s. 337.

Podmienky účinnej ľútosti možno rozdeliť do dvoch veľkých skupín, a to na všeobecné podmienky účinnej ľútosti pre taxatívne vymenované trestné činy (§ 85 TZ) a osobitné ustanovenia o účinnej ľútosti (§ 86 TZ). V trestnoprávnej úprave platnej do konca roka 2005 boli tieto osobitné formy účinnej ľútosti uvedené v osobitnej časti Trestného zákona, následne po skutkovej podstate trestného činu, ktorého sa týkali. V rámci novej úpravy Trestného zákona, sú tieto ustanovenia zaradené v rámci všeobecnej časti Trestného zákona. Máme za to, že zákonodarca sa pokúšal o sprehľadnenie dôležitých inštitútov trestného práva, čo účinná ľútosť plne predstavuje. Z hľadiska zamerania príspevku sa budeme venovať najmä podmienkam účinnej ľútosti podľa § 86, keďže zohľadňujú možnosť zániku trestnosti v daňovej trestnej činnosti. Teda ide o špeciálne ustanovenie, ktoré obsahuje pre každý trestný čin osobitne špeciálne podmienky, ktoré musia byť splnené, aby k zániku takéhoto trestného činu došlo.

Samotné zákonné znenie účinnej ľútosti podľa § 85 TZ je nasledovné: „*Trestnosť trestných činov zaniká, ak páchatel dobrovoľne:*

- a) *škodlivý následok trestného činu zamedzil alebo napravil, alebo*
- b) *urobil o trestnom čine oznámenie v čase, keď sa škodlivému následku trestného činu mohlo ešte zabrániť; oznámenie treba urobiť orgánu činnému v trestnom konaní alebo Policajnému zboru, vojak môže toto oznámenie urobiť aj svojmu nadriadenému alebo služobnému orgánu a osoba vo výkone trestu odňatia slobody alebo vo výkone väzby aj príslušníkovi Zboru väzenskej a justičnej stráže.*“

Špeciálne ustanovenie zahŕňa omisívne trestné činy, ktoré možno spáchať nesplnením zákonnej povinnosti. Podstatu týchto osobitných foriem účinnej ľútosti tvorí skutočnosť, že spoločnosť dáva prednosť dodatočnému splneniu povinnosti, z nesplnenia ktorých vznikli štátu alebo osobám podľžnosti, pred potrestaním páchatel'a. Cieľom je snaha viesť spôsobené škodlivé následky do žiaduceho stavu, v našom prípade teda ide o to, aby osoby s daňovou povinnosťou uhradili štátu dane. Zároveň sa tým páchatel'ovi dáva posledná možnosť, aby dodatočne splnil svoje povinnosti v lehotách presne ustanovených v zákone, inak bude nasledovať trestnoprávny postih. Základnou podmienkou je, že páchatel' dodatočne splní svoje povinnosti v celom rozsahu, t.j. že páchatel' vyplatí celú dlžnú sumu. Rovnaké účinky má aj to, ak zariadi, aby dlžnú sumu za neho uhradila iná osoba, napríklad ak banka vyplatí dlžnú sumu. Stačí aj to, že páchatel' sa pričíní o to, aby bola povinnosť dodatočne splnená inou osobou, napríklad požiada kamaráta, aby sa neho zaplatil a ten to urobí. Upozorniť treba na skutočnosť, že na zánik trestnosti nestačí len čiastočné splnenie povinnosti, príslub splnenia povinnosti v budúcnosti alebo uzavretie dohody o neskoršom splnení povinnosti naraz alebo postupne. V uvedených prípadoch nepôjde o účinnú ľútosť ani vtedy, ak by oprávnená osoba splnenie povinnosti povinnej osobe odpustila.

Tieto podmienky teda určujú zánik trestnosti pre tzv. omisívne trestné činy, teda ide o to, že páchatel' opomenul konanie, ktoré bol povinný vykonať v zmysle zákonne splnených podmienok, v našom prípade išlo o peňažné plnenie, ktoré páchatel'ovi plynulo

z daňovoprávnych vzťahov medzi štátom, resp. územnou samosprávou a daňovníkom, resp. subjektom dane. Zmyslom týchto ustanovení je prísľub beztretnosti páchatel'a k dodatočnému plneniu podlžnosti či už voči štátu alebo určitým osobám.

Podmienkou prísľubu beztretnosti je však splniť dodatočne svoju povinnosť v celom rozsahu. Musí priamo on alebo cez tretiu osobu, ktorú požiada, uhradiť dlžnú povinnosť. Teda musí dôjsť k úplnému zaplaceniu dlžnej sumy, bez rozdelenia. Nestačí ani dohoda medzi páchatel'om a oprávnenou osobou, že dlžná suma bude uhradená, rovnako nestačí sľub o zaplacení v budúcnosti (R44/1972).

Páchatel'ovi sa teda dáva posledná možnosť, aby dodatočne splnil svoju povinnosť v lehote presne v zákone ustanovenej (najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami), inak bude nasledovať tretnoprávny postih, aj v tomto prípade spoločnosť dáva prednosť splneniu povinnosti, hoci i dodatočnému, z nesplnenia ktorej by vznikli štátu podlžnosti, pred potrestaním páchatel'a.

Trestný zákon explicitne upravuje aj inštitút účinnej ľútosti v daňovej tretnej činnosti v § 86 ods. 1 písm. e) v znení „*trestnosť tretného činu zaniká aj vtedy, ak ide o tretný čin **skrátienia dane** a poistného podľa § 276, **neodvedenia dane** a poistného podľa § 277 alebo **nezaplatenia dane** a poistného podľa § 278, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami.*“ Ide teda o daňové tretné činy § 276, § 277, § 278 podmienňujú zánik tretnosti, je nevyhnutnou požiadavkou, že „*splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami.*“

Táto podmienka podľa § 86 ods. 2 Trestného zákona sa však nevzťahuje na taký tretný čin, ktorého sa dopustil páchatel', ktorý „*bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch postihnutý, alebo ak tretné stíhanie páchatel'a za obdobný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku tretnosti tretného činu podľa odseku 1.*“ To znamená, že páchatel' môže vyžiť inštitút účinnej ľútosti, avšak musí prejsť najmenej dvadsaťštyri mesiacov od predchádzajúceho postihnutia alebo dvadsaťštyri mesiacov, od kedy mu zanikla tretnosť tretného činu podľa § 86 ods.1 Trestného zákona.

Trestnosť skrátienia dane a poistného podľa § 276 nezaniká, ak ide o páchatel'a, ktorý bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch postihnutý, alebo ak tretné stíhanie páchatel'a za obdobný tretný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku tretnosti § 86 ods.1 písm. e). Postihnutým za obdobný čin sa rozumie ten, komu bola za obdobný čin uložená sankcia alebo iné opatrenie za priestupok alebo iný obdobný delikt. To však neplatí, aj je uložená sankcia lebo iné opatrenie zahladené (§ 128 ods. 5). Obdobný činom sa rozumie čin rovnakého druhu, v tomto prípade hociktorý priestupok podľa daňových predpisov.

6 Zákonná úprava inštitútu účinnej ľútosti v Českej republike

Inštitút účinnej ľútosti v Českej republike výrazne sa neodlišuje zákonnej úpravy trestného zákona z roku 1961. Teda zákon č. 40/2009 Sb. Zákon Trestní zákoník upravuje v § 33 inštitút účinnej ľútosti nasledovne: „*trestná zodpovednosť za trestné činy ... **skrátienie dane**, poplatku a podobnej povinnej platby (§ 240), nesplnenie oznamovacej povinnosti v daňovom konaní (§ 243),... zaniká, jestliže pachatel dobrovolně*

a) škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravit, nebo

b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.“

Táto všeobecná formulácia účinnej ľútosti je dopĺňaná i špecifickým ustanovením o účinnej ľútosti, ktoré sa nachádza v osobitnej časti Trestného zákoníka, pojednávajúcej o trestnom čine **neodvedenia dane**, poistného na sociálne zabezpečenie a podobnej povinnej platby (§ 241), v znení „*zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlásovat rozsudek*“.

Možno konštatovať, že v prípade českej i slovenskej zákonnej úpravy inštitútu účinnej ľútosti je zjavné, že obidve úpravy vychádzali z trestného zákona z roku 1961. Teda všeobecné ustanovenie o účinnej ľútosti je priam totožné, až na doplnenie v slovenskom Trestnom zákone, komu môže podať oznámenie osoba vo výkone trestu odňatia slobody alebo vo výkone väzby. Najväčší rozdiel možno badať v špeciálnom ustanovení o účinnej ľútosti a to najmä v prípade, kde sa toto ustanovenie v rámci právneho predpisu nachádza. Český trestný zákoník ostal pri pôvodnej koncepcii, teda toto ustanovenie je súčasťou osobitnej časti právnej úpravy. Slovenský Trestný zákon naopak špeciálne ustanovenie o účinnej ľútosti subsumoval pod všeobecné ustanovenie o účinnej ľútosti, pričom značne sprehľadnil úpravu samotného inštitútu. Ak však porovnáme samotné znenie tohto ustanovenia, je možné vnímať mnohé odlišnosti, a to najmä v tom, pri ktorých trestných činoch je prípustná účinná ľútosť.

Najlepšie je to možné vnímať v prípade trestného činu skrátenia dane. Zatiaľ čo český Trestní zákoník pripúšťa len všeobecnú formu účinnej ľútosti, kde dôležitým prvkom je najmä princíp dobrovoľnosti, slovenský Trestný zákon pripúšťa i aplikáciu špeciálneho ustanovenia o účinnej ľútosti, kde princíp dobrovoľnosti značne abscentuje. Na druhej strane však samotná formulácia špeciálneho ustanovenia v českom Trestnom zákoníku je zjavne voľnejšia, pretože páchatel má svoju povinnosť dodatočne splniť skôr, ako súd prvého stupňa začal vyhlasovať rozsudok.

7 Účinná ľútosť v náleze Ústavného súdu SR

I napriek tomu, že tento nález Ústavného súdu SR I. ÚS 212/2017-65 (ďalej st'ážnosť) rozhodol, že práva podľa čl. 46 ods.1 a čl. 50 ods.3 a 6 Ústavy Slovenskej republiky, z.

č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej Ústava SR), ako aj práva zaručené v čl. 6 ods. 1 a 3 písm. c) Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd porušené neboli, v odôvodnení možno nájsť zaujímavé právne vety týkajúce sa aj inštitútu účinnej ľútosti. Zo sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ bol uznaný vinným zo spáchania pokračovacieho trestného činu neodvedenia dane a bol odsúdený na dva roky s podmienčným odkladom v skúšobnej dobe dva roky a mal povinnosť uhradiť poškodenému škodu (v tomto prípade poškodeným je štát ako správca dane) v sume 1031 €, načo sa sťažovateľ odvolal a v konaní pred najvyšším súdom mu bol vymeraný už len peňažný trest vo výške 20 000 €, pričom pre prípad úmyselného marenia výkonu tohto trestu mu uložil aj náhradný trest odňatia slobody v trvaní jedného roka a povinnosť nahradit' poškodenému škodu v sume 573 €. Proti postupu a rozsudku krajského súdu ako aj postupu a rozsudku najvyššieho súdu podal sťažovateľ opäť ústavnú sťažnosť, ktorá bola odmietnutá z dôvodu neprípustnosti a zjavnej neopodstatnenosti, keďže namietal porušenie práva na prerokovanie veci bez zbytočných priet'ahov a konania pred súdom už boli právoplatne skončené. Čo je však z hľadiska zamerania článku dôležité sťažovateľ namietal pochybenie dovolacieho súdu, pretože neaplikoval neskorší Trestný zákon, ktorý bol podľa sťažovateľa pre neho ako páchat'ľa priaznivejší, a to najmä z hľadiska ustanovení o účinnej ľútosti. Sťažovateľ uvádza, „že odvolací súd sa s touto námietkou vysporiadal tak, že poukázal na § 148a Trestného zákona účinného do 31. 12. 2005 a na to, že za tento trestný čin bola stanovená sadzba trestu odňatia slobody na 2 až 8 rokov, oproti trestnej sadzbe za trestný čin podľa § 277 ods. 1, ods. 2 Trestného zákona účinného od 1. 1. 2006, ktorá stanovuje trestnú sadzbu na 3 až 8 rokov. Z toho usúdil, že pre sťažovateľa je priaznivejší zákon účinný do 31. 12. 2005, v súvislosti s tým potom odkázal na ustanovenie § 66 písm. a) tohto zákona, ktoré ako podmienku účinnej ľútosti stanovovalo, aby páchat'ľ dobrovoľne škodlivý následok trestného činu zamedzil, alebo napravil...“ Podľa sťažovateľa mal byť jeho prípad posúdený podľa Trestného zákona účinného od 1. januára 2006 z dôvodu pre neho priaznivejšie ustanovenie § 86 ods.1 písm. e) o účinnej ľútosti, v zmysel ktorého zaniká trestnosť trestného činu „... skrátenia dane a poistného podľa § 276, neodvedenia dane a poistného podľa § 277 alebo nezaplatenie dane a poistného podľa § 278, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchat'ľ po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami...“

Sťažovateľ uprednostňoval teda skôr nový Trestný zákon, kde je síce vyššia sadzba, avšak inštitút účinnej ľútosti je upravený oveľa voľnejšie ako v prípade predchádzajúceho Trestného zákona, kde trestná sadzba bola nižšia, ale inštitút účinnej ľútosti bol veľmi striktné upravený. Teda sťažovateľ uviedol, že súd síce použil výhodnosť nižšej sadzby, avšak „bez významu pri dobrodení, ktoré pre sťažovateľa vyplýva z neskoršieho právneho predpisu – zániku trestnosti činu.“ Sťažovateľ vedel, že nie je možné využiť účinnú ľútosť podľa neskoršej úpravy, pretože na zánik trestnosti činu je potrebný prvok „dobrovoľnosti“ odstránenia alebo zamedzenia škodlivému následku, čo v tomto prípade

u sťažovateľa absentovalo, pretože škodlivý následok napravil až keď bol pod tlakom trestného stíhania, presnejšie pod vplyvom väzby.

Na základe žiadosti ústavného súdu sa k veci za najvyšší súd písomne vyjadrila jeho predsedníčka a zákonný sudca v danej veci listom č. KP 3/217-36 z 12. júna 2017. Dôležité skutočnosti týkajúce sa vyššie spomínanej problematiky zákonný sudca najvyššieho súdu vyhodnotil najmä v úvahe o použití priaznivejšieho zákona, pričom poznamenal, že je potrebné zopakovať, že obvinený sa dopustil dvoch trestných činov, ktoré oba je možné posúdiť len podľa rovnakého zákona. Nie je možné každý trestný čin posúdiť, v spoločnom konaní, podľa dvoch rôznych zákonov, pokiaľ je jeden predpis priaznivejší pre prvý trestný čin a ďalší predpis priaznivejší pre druhý trestný čin. *„Ďalšou skutočnosťou bolo, že v dovolacom konaní už nie je možné preskúmať primeranosť výšky trestu, pokiaľ je uložený v rámci zákonnej sadzby“*. A čo sa týka inštitútu účinnej ľútosti uviedol nasledujúci záver, a to, že účinná ľútosť sa vo vzťahu k § 86 písm. d) Trestného zákona na konanie nevzťahuje, *„ak splatná daň a jej príslušenstvo boli dodatočne zaplatené najskôr...“* Avšak aj odvolací súd podriadil skutkový stav pod právnu vetu *„neoprávnene uplatnil nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty a taký čin spáchal vo väčšom rozsahu.“* Teda § 277 ods. 1 predpokladá dve formy konania, ktoré predpokladajú konanie v malom rozsahu. A na druhej strane sa § 277 ods. 2 osamostatnil novelou od 11. októbra 2009 ako § 277a TZ daňový podvod, na ktorého sa inštitút účinnej ľútosti nevzťahuje.

Podľa sťažovateľa totiž pri vyhodnotení pre neho výhodnejšej právnej úpravy nebolo postačujúce, že súdy konajúce v jeho veci konfrontovali Trestný zákon účinný pred a po 1. 1. 2006 iba z hľadiska rozsahu zákonnej trestnej sadzby trestu odňatia slobody za označený trestný čin, ale bolo potrebné konfrontovať aj ustanovenia týchto právnych úprav o účinnej ľútosti. Keďže po skončení vyšetrovania podal dodatočné daňové priznanie, a teda mal spĺňať zákonné požiadavky pre zánik trestnosti jemu za vinu kladeného trestného činu neodvedenia dane, avšak podľa § 66 o účinnej ľútosti TZ účinného do 31. 12. 2005 zákonné podmienky pre zánik trestnosti tohto trestného činu nespĺňal, keďže prvok dobrovoľnosti absentoval. Dovolačný súd námietku sťažovateľa odôvodnil takto: *„naplnenie tohto dovolacieho dôvodu obvinený videl aj v tom, že súdy oboch stupňov mali aplikovať pre neho priaznivejší nový TZ v zmysle § 86 písm. e) použiť aj ustanovenie o účinnej ľútosti.“* Obvinený v tomto smere poukázal na to, že podal dodatočné daňové priznania k DPH. Vo veci vykonané dokazovanie (skutkové zistenia) bolo z ich strany vyhodnotené tak, že obvinený sa oboch trestných činov **dopustil**, pričom zároveň bolo konštatované, že u obvineného podmienky účinnej ľútosti splnené neboli (a preto trestnosť činu nezanikla).

Najdôležitejšie je z toho pohľadu upozorniť na skutočnosť, že trestná sadzba za trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 148a ods. 1, ods. 2 TZ v znení účinnom od 1. 1. 2006 je miernejšia (sadzba 2 až 8 rokov odňatia slobody) s tým, že je žiaduce dodať, že obvinenému bol ukladaný trest za súbeh trestných činov a teda podľa toho

zákonného ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na trestný čin z nich najprísnejšie trestný. Navyše dovolací súd len na okraj k tomu dodal, že miernejší trestný čin daňového podvodu bol do trestného zákona § 277a zavedený až s účinnosťou od 1. 10. 2012, a teda po právoplatnom skončení veci.

V tejto súvislosti je nutné prisvedčiť obrannej argumentácii dovolacieho súdu v konaní pred ústavným súdom, podľa ktorej na prípad sťažovateľa nebolo a nie je možné aplikovať ustanovenie § 86 ods.1 písm. e) TZ účinného od 1. 1. 2006 o účinnej ľútosti, tak ako sa toho dožaduje sťažovateľ, pretože v jeho prípade krajský súd v odsudzujúcom rozsudku kvalifikoval ním spáchaný skutok právnou vetou, podľa ktorej sťažovateľ, ... neoprávnene uplatnil nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty a taký čin spáchal vo väčšom rozsahu..., čím spáchal ... pokračujúci trestný čin neodvedenia dane podľa § 148 a ods. 1,2 TZ. Teda trestného činu sa nedopustí len ten, kto fakticky neodvedie (nezaplatí) učenému príjemcovi splatnú daň, ktorú zrazil, tak ako by sa to mohlo zdať z označenia tejto skutkovej podstaty, ale tohto trestného činu sa dopustil aj ten, kto neoprávnene nie v malom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane..., tak ako to bolo v prípade sťažovateľa. Konanie sťažovateľa teda nespočívalo vo faktickom neodvedení splatnej dane, ktorú by tak v zmysle ustanovenia mohol dodatočne zaplatiť, ale že si neoprávnene uplatnil odpočet DPH. Takže dodatočne nemal čo zaplatiť, aby naplnil zákonnú dikciu účinnej ľútosti podľa § 86 ods. 1 písm. e) TZ účinného od 1. 1. 2006.

8 Účinná ľútosť v náleze Ústavního soudu ČR

I v Českej republike sa zdvihla odborná diskusia o otázke účinnej ľútosti, najmä potom, čo Ústavní soud České republiky, vo svojom náleze sp. zn. IV. ÚS 3093/08 spochybnil doterajší výklad inštitútu účinnej ľútosti, najmä v prípade posudzovania skrátenia dane a neodvedenia dane. Tento nález uviedol, že je neprípustné, aby lehoty pre uplatnenie účinnej ľútosti boli rozdielne pre trestný čin skrátenia dane a pre trestný čin neodvedenia dane. Teda nastal prípad, keď Ústavní soud vydal nález, ktorý odporoval doslovnému zneniu Trestného zákoníku, pretože pripúšťal možnosť i v prípade skrátenia dane, aby pri účinnej ľútosti bolo možné akceptovať absenciu princípu dobrovoľnosti, ktorú § 33 *expressis verbis* nepripúšťa. V dôsledku tohto nálezu, začali i iné súdy vydávať rozhodnutia, ktoré boli síce v súlade s nálezom, no v rozpore s doslovným znením zákona. Napríklad Najvyšší soud ČR konštatoval, že analogicky je možné u trestného činu skrátenia dane použiť ustanovenie o špecifickej účinnej ľútosti u trestného činu neodvedenia dane. „*Nesprávnost tohoto rozhodnutí je patrná již ze skutečnosti, že NS použil na daný případ jak zvláštní případ účinné lítosti pro trestný čin neodvedení daně (pokud jde o lhůtu k projevení účinné lítosti), tak obecnou účinnou lítost, která platí pro trestný čin zkrácení daně (pokud jde o možnost naplnění podmínky účinné lítosti oznámením orgánu veřejné moci).*“ Takto vyhotovené rozhodnutie by predstavovalo svojvôľu realizácie práva, čoho si 11. senát Nejvyššího soudu všimol a vec predložil na posudzovanie súladu podľa ustanovenia § 20 ods. 1 zákona č. 6/2002

Sb. o soudech a soudcích v znení neskorších predpisov. Výsledok vyslovený trestným kolégiom Nejvyššího soudu bol, že „*dodatečné zaplacení daně v případě trestného činu zkrácení daně není důvodem pro analogické použití zvláštního ustanovení účinné lítosti vztahující se na trestný čin neodvedení daně*“. Teda išlo o usmernenie, ktorého výsledok bol ten, že naďalej sa postupovalo tak, že na trestný čin skrátenia dane sa aplikovala všeobecná účinná ľútosť podľa § 33 a na trestný čin neodvedenia dane sa používala aplikácia špecifickej účinnej ľútosti podľa § 242 Trestního zákoníku.⁶

Rovnako v roku 2013 Nejvyšší soud podal výklad v rozhodnutí č. 29/2013 Sb. rozhod. tr., kde opäť nadviazal na doterajšiu líniu rozhodovania, a to tak, že páchatelovi môže zaniknúť zodpovednosť za trestný čin skrátenia dane len v prípade, že splní dôležitú požiadavku dobrovoľnosti.

Záver

Koncepcia vyvažovania fiskálnej a represívnej funkcie v daňovom práve je ústrednou témou celého Daňového poriadku. Na základe analýzy sme dospeli k záveru, že v značnej miere fiskálna funkcia prevažuje nad represívnou, z čoho vyplýva, že štát na jednej strane síce používa prostriedky na splnenie povinnosti, ale daňovému subjektu vždy ponecháva možno napraviť svoje konanie a svoju daňovú povinnosť dodatočne splniť. Hoci Daňový poriadok umožňuje daňovému subjektu si riadne splniť svoju povinnosť, správca dane však neopomína potrestať páchatel'a. Za najlepší príklad by sme uviedli možnosť určenia dane podľa pomôcok, teda v prípade, že daňový subjekt opomenie plnenie svojich povinností, ktoré mu vyplývajú z daňovoprávných vzťahov, čo v konečnom dôsledku má za následok, že nemožno daň zistiť správne ani prostredníctvom daňovej kontroly. Správca dane sám podľa prípustných pomôcok, presne definovaných v zákone, určí daň daňovému subjektu. Správca dane vyrubí daň za daňový subjekt, čo môže navodzovať dojem dominancie fiskálnych záujmov štátu, na druhej strane však zároveň správca dane uloží daňovému subjektu pokutu podľa § 154 ods.1 písm. a) v spojení s § 155 ods.1 písm. a) a b) Daňového poriadku. Teda namiesto toho, aby jednoducho daňový subjekt potrestal a čakal kedy daňový subjekt splní svoju povinnosť, prevezme za neho toto „bremeno“ a určí za daňový subjekt výšku daňovej povinnosti. V neposlednom rade nesmie správca dane zabudnúť ani na § 46 ods. 5, ktorý zdôrazňuje, že pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

Ak sa však daňový subjekt dopustí konania, ktoré spĺňa znaky správneho deliktu podľa § 154 Daňového poriadku, uloží mu správca dane pokutu alebo úrok z omeškania.

Daňový subjekt však môže natoľko ohroziť alebo poškodiť chránený záujem, finančný nárok štátu, že je nevyhnutné jeho konanie posudzovať prostredníctvom prostriedkov

⁶ Uznesenie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5 Tdo 743/2013.

trestného práva. Trestný zákon exaktne vymedzuje skutkové podstaty, ktorými sa daňový subjekt – páchatel' môže dopustiť trestného činu. Čo však môže byť zarážajúce, že i napriek dôležitosti chráneného záujmu i Trestný zákon poskytuje možnosť páchatel'ovi ešte svoj skutok napraviť, čím by sa jeho konanie stalo beztrestné. Opäť možno uvažovať nad tým, či i Trestný zákon, presnejšie trestné činy daňové, prevzal myšlienku vyvažovania fiskálnej a represívnej funkcie. Práve inštitút účinnej ľútosti je tým dôležitým argumentom v prípade „vít'azstva“ fiskálnej funkcie nad represívnou. Štát dáva možnosť páchatel'ovi napraviť svoje konanie, čím sa opäť jeho konanie môže stať beztrestným.

Cieľom nášho príspevku bola komplexná analýza práve inštitútu účinnej ľútosti, a to nielen prostredníctvom dostupnej literatúry, zákonného znenia, ale aj prostredníctvom činností súdov ako i komparáciou s iným štátom, ktorý tento inštitút pripúšťa. Pri vyvodení dôležitých záverov je potrebné zdôrazniť najmä historický exkurz, keďže v rámci slovenského Trestného zákona došlo k výraznej zmene podmienok najmä pri špecifickom ustanovení o účinnej ľútosti. Za veľmi pozitívne hodnotíme, že problematika účinnej ľútosti sa nachádza na jednom mieste v právnej úprave, čo zaručuje explicitnú prehľadnosť.

Následnou komparáciou slovenského Trestného zákona a českého Trestního zákoníka sme zistili, že je zjavné, že právne úpravy oboch štátov pôvodom vychádzajú z toho istého Trestného zákona z 1961 a jeho neskorších noviel, resp. ďalších Trestných zákonov, čo sa prejavilo tak, že samotný text všeobecného ustanovenia účinnej ľútosti vykazuje značnú zhodu. Na druhej strane špeciálne ustanovenie o účinnej ľútosti, má každý štát upravené rozdielne, a to najmä v dvoch dôležitých aspektoch.

Po prvé je dôležité upriamiť pozornosť, na ktoré daňové trestné činy sa ustanovenie o účinnej ľútosti vzťahuje. V prípade českého Trestního zákoníku, sú daňové trestné činy striktné rozdelené na omisívne a komisívne, pričom špeciálne ustanovenie účinnej ľútosti sa vzťahuje len na omisívny daňový trestný čin neodvedenia dane. Zatiaľ čo slovenský Trestný zákon pripúšťa tak omisívne ako i komisívne daňové trestné činy, teda vrátane skrátenia dane a poistného. Veľmi interesantný pohľad na danú problematiku priniesol do tejto problematiky nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3093/08. Ten spochybnil doterajší výklad inštitútu účinnej ľútosti, najmä v prípade posudzovania skrátenia dane a neodvedenia dane. Tento nález uviedol, že je neprípustné, aby lehoty pre uplatnenie účinnej ľútosti boli rozdielne pre trestný čin skrátenia dane a pre trestný čin neodvedenia dane. Teda nastal prípad, keď Ústavní soud vydal nález, ktorý odporoval doslovnému zneniu Trestného zákoníku, pretože pripúšťa možnosť i v prípade skrátenia dane, aby pri účinnej ľútosti bolo možné akceptovať absenciu princípu dobrovoľnosti, ktorú § 33 *expressis verbis* neprípúšťa. Vo svojej argumentácii uvádza, že pojem „neodvedenia“ je značne terminologicky širší, a teda v konečnom dôsledku v sebe zahŕňa i samotný trestný čin skrátenia dane. Okrem toho Ústavní soud poukázal, že § 33 Trestního zákoníku neobsahuje lehotu na prejavenie účinnej ľútosti.

Ak už sme pri lehote na prejavenie účinnej ľútosti, zákonné úpravy obidvoch štátov sa značne rôznia. Trestný zákon v špeciálnom ustanovení účinnej ľútosti pripúšťa lehotu v dikcii „*najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami...*“ Na druhej strane český Trestní zákonník pripúšťa lehotu v dikcii „*splnil dříve, než soud prvního stupně počal vybalašovat rozsudek.*“ V tomto prípade je zákonné znenie do značne miery benevolentnejšie.

Existujú názory⁷, že koncepcia účinnej ľútosti je veľmi voľne koncipovaná a štát má veľmi veľa dôvodov na to, aby uprednostnil fiskálnu suverenitu štátu pred kategorickým potrestaním páchatel'a, ako napríklad: nárast verejných financií, šetrenie štátnych finančných prostriedkov za proces, predchádzanie sprenevery daňových výnosov, a pod. Dochádza i k určitým omylom, ako napríklad v prípade nálezu Ústavního soudu, ktorý podľa Pelca⁸ „*se bohužel vůbec nevypořádal s dosavadní judikaturou, a to jak judikaturou NS, tak svou vlastní judikaturou, neboť sám ÚS do té doby zastával, že na trestný čin zkrácení daně se vztahuje obecná účinná lítost podle § 33 trestního zákoníku.*“ Napriek takémuto nálezu Ústavního soudu súdna prax naďalej zastáva pôvodnú a teda zákonnú líniu uplatnenia účinnej ľútosti a to, že páchatel'ovi môže zaniknúť zodpovednosť za trestný čin skrátenia dane len v prípade, že splní dôležitú požiadavku dobrovoľnosti.

Na základe vyššie uvedených skutočností je namieste vyzdvihnúť, že dôležitú úlohu v prípade aplikácie inštitútu účinnej ľútosti majú najmä sudy, aby bolo striktné dodržiavanie základné ľudské právo podľa čl. 46, právo na spravodlivý súdny proces. I z toho dôvodu sme sa venovali nálezom Ústavného soudu, ktoré potvrdzujú a zdôrazňujú nielen prostriedok ochrany ústavnosti, ale najmä dodržiavania základných práv a slobôd. Paradoxne práve nález Ústavného soudu je dôkazom, že ak funguje súdnictvo na princípe spravodlivosti a dodržiavania zákon, nie je možné inštitút účinnej ľútosti „zneužiť“ vo svoj prospech a subsumovať konanie páchatel'a pod taký trestný čin, aby inštitút účinnej ľútosti bol zneužitý.

7 HENCOVSKÁ, Mária. Uprednostnenie splnenia povinnosti pred trestným postihom v daňovej trestnej činnosti. In: *Teória a prax verejnej správy. Zborník príspevkov z vedeckej konferencie s medzinárodnou účasťou organizovanej Fakultou verejnej správy UPJŠ v Košiciach 16–17. 10. 2008*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2009, s. 435.

8 PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení dane a aktuální stav judikatury. In: *Bulletin advokacie*, 2014, č. 4. s. 36.